

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 27045C

Inscrit le 28 juin 2010

Audience publique du 1^{er} février 2011

Appel formé par

Mme, ...

contre

un jugement du tribunal administratif du 17 mai 2010 (n° 26019 du rôle)

dans un litige l'opposant à

une décision du directeur de l'administration des Contributions directes

en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 27045C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 28 juin 2010 par Maître Yves PRUSSEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame, demeurant à ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 17 mai 2010 (n° 26019 du rôle), par lequel ledit tribunal a rejeté comme non fondé son recours tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 juillet 2009 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre une décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2007, émise le 10 avril 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 8 septembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 7 octobre 2010 par Maître Yves PRUSSEN pour compte de Madame ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nathalie PRUM-CARRE, en remplacement de Maître Yves PRUSSEN, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 novembre 2010.

A la suite du dépôt de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 en date du 9 avril 2009, Madame ... se vit adresser par le préposé du bureau d'imposition ... une lettre datée du 10 avril 2009 l'informant que sa déclaration fiscale ne pouvait plus être prise en considération en raison de son introduction tardive, par application du § 153 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ».

Contre cette décision du 10 avril 2009, Madame ... fit introduire, par une lettre de son mandataire du 16 avril 2009, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* ».

Cette réclamation fut rejetée comme non fondée par le directeur à travers une décision du 20 juillet 2009, référencée sous le numéro C 15069 du rôle, aux motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 17 avril 2009 par Maître Yves Prussen, au nom de la dame, demeurant à ..., pour réclamer contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2007, émise le 10 avril 2009;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 AO;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à l'imposition par voie d'assiette au motif d'une remise tardive de la déclaration;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que la réclamante a introduit une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 en date du 9 avril 2009 afin de faire valoir, entre autres, une perte de location engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses de dépassement de limites de revenu;

qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée;

qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R.;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1^{er} à 3 du même article y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source;

Considérant encore qu'en l'espèce, la réclamante a introduit une déclaration d'impôt aux fins de faire valoir une perte de location subie au cours de l'année litigieuse; qu'une telle demande ne peut conduire, dans le chef du demandeur, qu'à un remboursement de retenues à la source et ne saurait déclencher une imposition en défaveur; que la demande visée à l'article 153 alinéa 4 L.I.R. constitue dès lors une demande en restitution d'impôts;

Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit;

Considérant qu'en l'espèce la demande en restitution, entrée le 9 avril 2009, n'a donc pas été introduite dans le délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2008 pour l'année d'imposition 2007;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 août 2009, Madame ... fit introduire un recours contentieux qui, d'après les indications du corps de la requête, était dirigé contre la décision directoriale précitée du 20 juillet 2009.

A travers un jugement du 17 mai 2010, le tribunal administratif reçut le recours en la forme, mais, quant au fond, le rejeta comme n'étant pas fondé en confirmant l'analyse directoriale suivant laquelle la déclaration d'impôt susvisée de Madame ... était à considérer comme demande de restitution d'impôts et en réfutant l'argumentation de la demanderesse que le droit à restitution prendrait naissance au moment de l'émission du bulletin d'impôt, le tribunal ayant par contre estimé que les faits qui donnent lieu au droit à restitution du trop-payé d'impôts se ramènent à la survenance de la perte de location en l'année 2007.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 28 juin 2010, Madame ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 17 mai 2010.

A l'appui de son appel, Madame ... soutient que ce serait à tort que le tribunal a décidé que la demande de voir traiter une déclaration d'impôt constituerait une demande en restitution d'impôts et que le dépôt d'une déclaration d'impôt ne serait pas soumis à un délai impératif sous peine de la déchéance du droit au traitement de la déclaration. Elle considère que ce serait l'imposition définitive par voie d'assiette qui créerait le droit à restitution en constatant que les retenues perçues dépasseraient la cote d'impôt due et reproche ainsi aux premiers juges une interprétation erronée du § 153 AO.

Cependant, même en admettant que le droit à restitution naîtrait au même moment que la dette d'impôt, l'interprétation du § 153 AO dégagée par le tribunal serait erronée au motif que le § 3 (5) de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, dite

« *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », en reprenant les termes « *mit Ablauf* » et en imposant la prise en compte des faits générateurs jusqu'à minuit du 31 décembre, impliquerait que l'année d'imposition concernée doit s'être écoulée et que la nouvelle année ait commencé, de manière que la dette d'impôt naîtrait le 1^{er} janvier de la nouvelle année, le raisonnement du tribunal aboutissant par contre à une naissance de la dette d'impôt avant la fin de l'année d'imposition concernée. Par voie de conséquence, le droit au remboursement serait né dans son chef le 1^{er} janvier 2008 et le dépôt de sa déclaration d'impôt pour l'année 2007 aurait pu intervenir jusqu'à la fin de l'année suivante, soit jusqu'au 31 décembre 2009.

L'Etat conclut à la confirmation du jugement entrepris.

En termes de réplique, elle réitère son argumentation que le tribunal aurait opéré une lecture erronée du texte du § 153 AO et que l'événement qui permettrait de déterminer le revenu et l'impôt dû n'interviendrait pas pendant l'année d'imposition concernée mais après sa fin et partant au début de l'année subséquente. Elle précise en outre qu'elle aurait soulevé son moyen tendant à dénier l'assimilation d'une demande de voir traitée une déclaration d'impôt à une demande en restitution d'impôts dès sa réclamation devant le directeur.

Il est constant en cause que l'appelante ne rentre pas dans l'une des catégories de contribuables visées par les alinéas (1) à (3) de l'article 153 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », et de son règlement grand-ducal d'exécution modifié du 28 décembre 1990, étant donné qu'elle a déclaré avoir réalisé durant l'année d'imposition 2007 un revenu positif provenant exclusivement d'une occupation salariée d'un montant inférieur au seuil fixé par l'article 3 n° 1 du règlement grand-ducal prévu du 28 décembre 1990 pour l'année 2007 et a indiqué un revenu de location de biens négatif provenant exclusivement de la mise en compte d'intérêts débiteurs en raison d'un emprunt contracté pour l'acquisition d'un appartement lui servant d'habitation personnelle. Par voie de conséquence, elle ne se trouvait, pour l'année d'imposition 2007, pas soumise *de lege* à une imposition par voie d'assiette, mais relevait du régime de la régularisation des retenues sur la base d'un décompte annuel prévu par l'article 145 LIR et son règlement grand-ducal d'exécution du 9 mars 1992.

Par contre, au vu de son revenu négatif de location de biens, elle rentrait au titre de l'année d'imposition 2007 dans les prévisions de l'article 153 (4) LIR disposant que « *sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1^{er} à 3 ci-dessus y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et alinéa 2 ou à l'article 152, ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source. Il en est de même du contribuable qui demande l'imputation de la retenue d'impôt d'après les dispositions de l'article 154, alinéa 1^{er}, numéro 3* ». Ainsi, l'appelante était en principe en droit de soumettre, à travers le dépôt de sa déclaration d'impôt pour l'année 2007, une demande telle que prévue par l'article 153 (4) LIR.

L'objet de cette demande n'englobe pas directement une demande de remboursement d'un trop-payé d'impôt, mais tend essentiellement à l'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette. En effet, d'une part, cette conclusion se dégage du libellé des articles 145 (1) et 153 (4) LIR (« ... *admis à l'imposition par voie d'assiette* ... », « ... *le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette ... y est soumis, sur demande* ... ») et, d'autre part, l'article 154 (7) LIR consacre au profit du contribuable soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt qui doit être qualifié de dérogation à l'exigence d'une demande de remboursement au sens du § 150 AO (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, RAO-Kommentar, § 150, Anm.

10) et qui rend partant toute demande tendant à ces fins et à soumettre dans le délai prévu par le § 153 AO surabondante.

Cependant, l'article 17 (2) du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992 prévoit un délai jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte pour l'introduction d'une demande d'un décompte annuel et ce délai doit être considéré, au vu du renvoi au § 86 AO, comme constituant un délai de forclusion au-delà duquel un décompte annuel ne peut plus être sollicité et les retenues sur traitements et salaires opérées acquièrent un caractère définitif. Or, le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après l'écoulement du délai instauré par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992, provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la finalité de l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le § 86 AO.

Cette analyse se trouve confirmée par l'article 17 (1) du même règlement grand-ducal du 9 mars 1992 qui soumet l'exécution d'un décompte par le bureau d'imposition compétent à la condition que le contribuable ne soit pas passible d'une imposition par voie d'assiette. En effet, cette disposition ne distingue pas au niveau d'une imposition par voie d'assiette entre celle imposée par la loi ou celle initiée sur demande prévue par l'article 153 (4) LIR. Elle tend à éviter en toute hypothèse le cumul d'une procédure de décompte annuel et d'une procédure d'imposition par voie d'assiette au titre d'une même année d'imposition dans le chef d'un même contribuable. Or, afin que le bureau d'imposition compétent pour le décompte puisse être fixé dans le délai de la loi sur la façon définitive de procéder, il faut nécessairement que le contribuable concerné ait introduit soit sa demande de décompte soit sa demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette dans le délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992.

Il y a partant lieu de conclure que si l'article 153 (4) LIR ne prévoit pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette y prévue, le délai d'un an après l'écoulement de l'année d'imposition concernée découle nécessairement des dispositions de l'article 17 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992.

Or, en l'espèce, il est constant en cause que l'appelante a soumis sa déclaration d'impôt pour l'année 2007, véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, en date du 9 avril 2009, donc après l'écoulement du délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992.

A titre surabondant, il y a lieu d'ajouter que même en supposant que la demande de l'appelante devait être qualifiée, en ce qu'elle aurait pour résultat final le remboursement d'un trop-payé de retenues sur traitements et salaires, de demande de remboursement qui tombe dans le champ d'application du § 153 AO en ce qui concerne le délai pour l'introduction d'une telle demande, l'argumentation de l'appelante relative au point de départ et de l'échéance de ce délai laisse pareillement d'être justifiée.

En effet, conformément au § 153 AO, les droits de restitution s'éteignent « *wenn sie nicht bis zum Schlusse des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind* ».

Or, conformément au § 3 alinéas (1), (3) et (5) 1. a) et c) StAnpG, dans le chef d'un contribuable soumis à la procédure de la régularisation de retenues et non pas à la procédure de l'imposition par voie d'assiette, le droit de restitution prend naissance avec la fin de l'année d'imposition en ce que les retenues sur traitements et salaires effectuées au titre et au cours de cette année dépassent l'impôt sur le revenu effectivement dû en raison des bases d'imposition réelles se dégageant avec la fin de l'année d'imposition. Or, contrairement à l'argumentation afférente de l'appelante, la naissance du droit à restitution à la fin de l'année d'imposition implique qu'il doit être considéré comme déjà né au début de l'année subséquente et non pas qu'il prenne naissance au début de cette année. Il s'ensuit que, dans le cadre de l'application du § 153 AO, le fait générateur du droit à restitution doit être considéré comme étant survenu au cours de l'année d'imposition au titre de laquelle les retenues sur traitements et salaires ont été effectuées et que le contribuable doit faire valoir son droit à restitution jusqu'à la fin de l'année qui suit l'année d'imposition concernée.

Par voie de conséquence, en admettant que la déclaration d'impôt pour l'année 2007 déposée par l'appelante en date du 9 avril 2009 serait à qualifier de demande de restitution, celle-ci a encore été introduite en dehors du délai fixé par le § 153 AO.

C'est partant à bon droit que le bureau d'imposition ... a refusé de prendre en compte cette demande de l'appelante en raison de l'écoulement du délai pour l'introduction d'une demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette et que la décision directoriale déférée du 20 juillet 2009 a confirmé ce refus, l'indication d'une base légale non pertinente restant sans influence sur la validité de ces décisions eu égard à leur caractère justifié.

Il découle de ces développements que l'appel sous examen laisse d'être justifié et que le jugement entrepris est à confirmer, quoique pour d'autres motifs.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 28 juin 2010 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
partant, confirme le jugement entrepris du 17 mai 2010,
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 1^{er} février 2011 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

S. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative